



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº. : 10840.002645/2005-61
Recurso nº. : 151.595
Matéria : IRPF - Ex(s): 2002 a 2004
Recorrentes : PAULO SÉRGIO BERTO
Recorrida : 4ª TURMA/DRJ em SÃO PAULO -SP II
Sessão de : 09 DE NOVEMBRO DE 2006
Acórdão nº. : 106-15.969

NULIDADE DO PROCESSO FISCAL - O Auto de Infração e demais termos do processo fiscal só são nulos nos casos previstos no artigo 59 do Decreto nº 70.235, de 1972.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - NULIDADE DA DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA - Rejeita-se preliminar de nulidade da Decisão de Primeira Instância, quando não configurado vício ou omissão de que possa ter decorrido o cerceamento do direito de defesa.

DEDUÇÃO. DEPENDENTE - É indevida a dedução da base de cálculo do imposto relativa a qualquer pessoa como dependente, quando esta apresenta Declaração de Ajuste Anual em separado.

GLOSA DE DEDUÇÃO DE DESPESAS MÉDICAS. EXISTÊNCIA DE SÚMULA DE DOCUMENTAÇÃO TRIBUTARIAMENTE INEFICAZ. A existência de "Súmula de Documentação Tributariamente Ineficaz" impede a utilização de tais documentos como elementos de prova de serviços prestados, quando apresentados isoladamente, sem apoio em outros elementos. Na falta de comprovação, por outros documentos hábeis, da efetiva prestação dos serviços médicos, é de se manter o lançamento nos exatos termos em que efetuado.

DESPESA MÉDICA - DEDUÇÃO - A legislação reguladora do imposto sobre a Renda das pessoas físicas, contém autorização para a dedução por despesas médicas, restrita àquelas atinentes ao tratamento da própria pessoa declarante ou de seus dependentes.

MULTA DE OFÍCIO. QUALIFICAÇÃO. PREVISÃO LEGAL. A multa de ofício é prevista em disposição legal específica e tem como suporte fático a revisão de lançamento, pela autoridade administrativa competente, que implique imposto ou diferença de imposto a pagar. Configurada a existência de dolo, impõe-se ao infrator a aplicação da multa qualificada, prevista na legislação de regência.

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por PAULO SÉRGIO BERTO.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 10840.002645/2005-61
Acórdão nº : 106-15.969

ACORDAM os Membros da Sexta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.


JOSÉ RIBAMAR BARROS PENHA
PRESIDENTE


LUIZ ANTONIO DE PAULA
RELATOR

FORMALIZADO EM: 08 DEZ 2006

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros SUELI EFIGÊNIA MENDES DE BRITTO, JOSÉ CARLOS DA MATTA RIVITTI, LUIZ ANTONIO DE PAULA, ROBERTA DE AZEREDO FERRERA PAGETTI, ANA NEYLE OLÍMPIO HOLANDA e ISABEL APARECIDA STUANI (suplente convocada).



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 10840.002645/2005-61
Acórdão nº : 106-15.969

Recurso nº. : 151.595
Recorrente : PAULO SÉRGIO BERTO

RELATÓRIO

Paulo Sérgio Berto, já qualificado nos autos, inconformado com a decisão de primeiro grau de fls. 217-224, prolatada pelos Membros da 4ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em São Paulo – SP/II, mediante Acórdão DRJ/SPOII nº 14.421, de 23 de fevereiro de 2006, recorre a este Conselho de Contribuintes pleiteando a sua reforma, nos termos do Recurso Voluntário de fls. 228-237.

1. Dos Procedimentos Fiscais

Em face do contribuinte acima mencionado, foi lavrado em 19/09/2005, o Auto de Infração – Imposto de Renda Pessoa Física, fls. 08-10, anexos de fls. 11-14 e Termo de Verificação e Conclusão Fiscal de fls. 91-94, com ciência, via postal, em 29/09/2005 – “AR” – fl. 08-verso, exigindo-se o recolhimento do crédito tributário no valor total de R\$21.976,73, sendo: R\$7.728,86 de imposto, R\$3.179,28 de juros de mora (calculados até 31/08/2005) e, R\$11.068,59 da multa de ofício de 75% e 150%, referente aos anos-calendário de 2001 a 2003.

Da ação fiscal resultou a constatação das seguintes irregularidades:

1) DEDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO PLEITEADA INDEVIDAMENTE – DEPENDENTE - Glosa de deduções com dependentes, conforme apuração efetuada no curso da ação fiscal, onde se comprovou que a dependente Jamili Saad Berto apresentou declaração de ajuste anual nos anos-calendário de 2002 e 2003.

2) DEDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO PLEITEADA INDEVIDAMENTE – DESPESAS MÉDICAS:

2.1) Glosa de deduções com despesas médicas, pleiteadas indevidamente, conforme apuração, concluindo-se que “está devidamente comprovado que os recibos emitidos pela profissional Márcia Cristina Araújo, CPF nº 107.877.748-98,



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 10840.002645/2005-61
Acórdão nº : 106-15.969

a partir de 01/01/1999 a 31/12/2002, são inidôneos, haja vista serem ideologicamente falsos, portanto imprestáveis e ineficazes para dedução da base de cálculo do Imposto de Renda Pessoa Física". Em decorrência, foi editado o Ato Declaratório Executivo nº 36, de 13 de maio de 2005, publicado no DOU em 18/05/2005, conforme consta no processo administrativo nº 10840.001259/2005-52, fls. 74-90.

Em decorrência da Súmula e do Ato Declaratório, as despesas declaradas como pagas à profissional foram desconsideradas no ano-calendário de 2002, no valor de R\$13.800,00, tendo sido aplicada a multa de ofício qualificada de 150%.

2.2) Glosa de deduções com despesas médicas, uma vez que o contribuinte incluiu em suas declarações, despesas realizadas com Michele Baraldo Berto, não considerada como sua dependente. Em decorrência, foram glosados os valores realizados junto às profissionais Leandra Voltolini e Giani Mara de Souza Cavalcante no ano-calendário de 2001, respectivamente, nas importâncias de R\$ 3.000,00 e R\$ 2.000,00, totalizando o montante de R\$ 5.000,00, com aplicação da multa de ofício qualificada de 150%.

2.3) Glosa de despesas médicas, tendo que o contribuinte incluiu em suas declarações, despesas realizadas com Jamili Saad Berto, desconsiderada com a sua dependente, pois, a mesma havia apresentado declaração de ajuste anual em separado (anos-calendário de 2002 e 2003). Em decorrência foram glosados os valores declarados como pagos à profissional Mariza de Agostino Dias no ano-calendário de 2002, no valor de R\$ 750,00 e, junto à UNIMED Ribeirão Preto nos anos-calendário de 2002 e 2003, nos valores, respectivos de R\$ 2.784,82 e R\$ 3.226,08, sendo aplicada a multa de ofício qualificada de 150% em ambos os casos.

Consta a lavratura da Representação Fiscal para fins Penais, conforme processo nº 10840.002646/2005-14.

2. Da Impugnação e do Julgamento de Primeira Instância

O autuado, irresignado com o lançamento, apresentou a impugnação de fls. 96-104, acompanhada de cópias dos documentos juntados às fls. 106-109 e 132-213,



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 10840.002645/2005-61

Acórdão nº : 106-15.969

cujos argumentos de defesa foram devidamente relatados pela autoridade julgadora *a quo* às fls. 218-219.

Após resumir os fatos constantes da autuação e as razões de defesa apresentadas pelo impugnante, os Membros da 4ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em São Paulo – SP/II, acordaram, por unanimidade de votos, em considerar procedente, em parte, o lançamento, para reduzir a multa de ofício aplicada para 75%, exceto no caso em que foi formalmente constatada a omissão de recibos graciosos, fato formalmente configurado em Súmula Administrativa de Documentação Tributariamente Ineficaz.

As ementas que consubstanciam a presente decisão são as seguintes:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física – IRPF

Ano-calendário: 2001, 2002, 2003

Ementa: DEDUÇÕES DA BASE DE CÁLCULO – RENDIMENTOS DOS DEPENDENTES

Os rendimentos tributáveis recebidos pelos dependentes devem ser somados aos rendimentos do contribuinte para efeito de tributação na declaração.

DESPESAS MÉDICAS. GLOSA

Incabível a dedução de despesas médicas ou odontológicas quando do o contribuinte não comprova a efetividade dos pagamentos feitos e dos serviços realizados, relativos ao próprio tratamento e ao de seus dependentes.

MULTA QUALIFICADA

Ficando caracterizado o intuito doloso de obter benefícios em matéria tributária mediante o uso de recibos não idôneos deve ser mantida, somente, em relação a eles a multa de ofício de 150%.

Lançamento Procedente em Parte

3. Do Recurso Voluntário

O impugnante foi cientificado dessa decisão de Primeira Instância em 07/04/2006, (“AR” - fl. 227) e, com ela não se conformando, interpôs dentro do tempo hábil (09/05/2006) o Recurso Voluntário de fls. 228-237, que pode ser assim resumido:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 10840.002645/2005-61
Acórdão nº : 106-15.969

- a decisão de Primeira Instância merece ser reformada em sua totalidade, notadamente por ter sido proferida contrariamente ao direito;

- vale repetir, que a formalização do crédito tributário pela fiscalização decorreu de um tumultuado e longo período de esclarecimentos diretos e indiretos;

- PRELIMINAR:

- o acórdão recorrido é nulo de pleno direito, uma vez que a relatora à fl. 219, menciona a matéria preliminarmente argüida, como pode ser constatado na decisão que a matéria não foi apreciada;

- na verdade, verifica-se que a fiscalização extrapolou ao utilizar de interpretações pessoais sobre o texto legal, o que levaria a um pré-julgamento;

- assim, o assunto merece ser revisto, porque, na verdade, tais colocações merecem reparos, visto que traduzem uma incoerência perniciosa e precoce;

- nas questões de MÉRITO, inicialmente não se pode admitir a manutenção da glosa de sua dependente (mãe), pois ela percebe aposentadoria, que em tese podem vir a ser como considerado rendimentos, todavia, não são, por força de lei, rendimentos tributáveis, razão pela qual não se aplica a norma prevista no art. 38, § 8º da Instrução Normativa SRF nº 15, de 2001;

- assim, a sua genitora é, desta feita, sua dependente e, legítimas portanto, as deduções correspondentes levadas a efeito, sendo imperativa a improcedência da glosa;

- destaca a redação do art. 1696 do Código Civil que versa sobre o direito à prestação de alimentos recíproca entre pais e filhos;

- é importante a busca da verdade real, sendo imperativo relegar ao segundo plano, não raras vezes, qualquer verdade formal;

- desta forma, requer por cabal e irrefutável demonstrado, o reconhecimento da dependência de sua mãe, sendo improcedente a conclusão "dedução indevida de dependente" e "dedução com despesas médicas";



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 10840.002645/2005-61

Acórdão nº : 106-15.969

- em relação às glosas de deduções com despesas médicas, estranha-se que as provas apresentadas não tenham sido levadas em consideração, visto que conforme afirmado e corroborado pelas declarações dos médicos respectivos, os valores despendidos restaram documentalmente demonstrados;

- soma-se ainda o próprio teor consignado nos recibos, merecedor de fé;

- ao contrário da r. conclusão apontada no acórdão são integralmente dedutíveis, até o limite legal, por óbvio os valores comprovadamente pagos a título de despesas médicas;

- se a glosa realizada pelos autuantes tem o condão de prejudicar algum dos citados beneficiários dos pagamentos realizados, tal prejuízo, certamente, só poderá recair sobre os emitentes dos mencionados recibos;

- durante a ação fiscal, já havia sido apresentada às autoridades lançadoras, a Ata de Audiência de Separação, com os devidos destaques, onde ficou consignada a obrigação médica para com sua filha;

- a seguir transcreve trecho da citada ata;

- em termos tributários não são admitidas presunções ou ilações abstratas para se levar à incidência do imposto, valores dissociados da ocorrência comprovada do fato gerador;

- ao afastar as suas deduções, as autoridades fiscais deveriam atuar não o contribuinte que por este insurge-se, mas sim, os profissionais que supostamente infringiram as disposições legais;

- no final, requer a nulidade do auto de infração, eis que não atendidos os artigos 104 e 166 do Código Civil.

À fl. 249, consta o despacho administrativo com a informação fiscal de que o arrolamento dos bens será tratado em processo apartado.

É o relatório.

7



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 10840.002645/2005-61
Acórdão nº : 106-15.969

VOTO

Conselheiro LUIZ ANTONIO DE PAULA, Relator

O Recurso Voluntário reúne os pressupostos de admissibilidade previstos no art. 33, do Decreto nº 70.235 de 1972, inclusive quanto à tempestividade e garantia de instância, portanto, deve ser conhecido por esta Câmara.

O presente recurso tem por objeto reformar o Acórdão prolatado no âmbito da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em São Paulo – SP/II que, por unanimidade de votos, os Membros da 4ª Turma acordaram em julgar procedente, em parte, o lançamento, decorrente das glosas efetuadas de deduções com dependentes (anos-calendário de 2002 e 2003) e despesas médicas (anos-calendário de 2001 a 2003), reduzindo-se apenas a aplicação da multa de ofício para 75%, exceto no caso em que houve a lavratura da Súmula Administrativa (ano-calendário de 2002, no valor de R\$ 13.800,00, declarado como pago à Senhora Márcia Cristina Araújo).

De início, cabe apreciar as questões argüidas em sede de preliminar.

Em limine, o Recorrente argüiu a nulidade da decisão de Primeira Instância por não ter apreciado a questão preliminar apresentada em sede de impugnação, apesar de ter citado no relatório: “4.1 Preliminarmente, a fiscalização extrapolou ao utilizar-se de interpretações pessoais sobre texto legal, o que levaria a um pré-julgamento”.

E, ainda, a nulidade do Auto de Infração por não serem atendidos os dispositivos contidos nos arts. 104 e 166 do Código Civil.

A respeito da nulidade da decisão *a quo*, destaco que as decisões administrativas devem examinar o lançamento como um todo, independentemente das razões específicas de cada matéria impugnada, de forma a verificar a exatidão material e sua subordinação à lei de regência.

D



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 10840.002645/2005-61
Acórdão nº : 106-15.969

Entretanto, não se qualifica como nula a decisão que discute todos os argumentos postos na impugnação, não havendo necessidade de exame mais aprofundado de argumentos dissociados do contexto principal.

Não há que falar em cerceamento do direito de defesa se a exigência fiscal sustenta-se em processo instruído com todas as peças indispensáveis e não se vislumbra nos autos que o sujeito passivo tenha sido tolhido no direito que a lei lhe confere para se defender.

Ademais, a jurisprudência pacífica no sentido de que ao revelar conhecer as acusações que lhe foram impostas, o contribuinte ao rebatendo-as, uma a uma, de forma meticulosa, mediante extensa impugnação, estará abrangendo não só as questões preliminares como também as razões de mérito, seno descabido a proposição de cerceamento do direito de defesa.

De modo contrário do recorrente, não vislumbro qualquer extrapolação por parte da autoridade lançadora no decorrer dos procedimentos fiscais, pois, ao descrever mais detalhes a respeito de fatos, pretendeu ela demonstrar a verdade real do caso em concreto, sem qualquer pré-julgamento.

Do pedido de nulidade do Auto de Infração, também não cabe razão ao recorrente, pois, os dispositivos citados do Código Civil não se aplicam ao lançamento do crédito tributário.

Na verdade, os mencionados artigos citados pelo recorrente referem-se ao negócio jurídico, quer na definição dos seus elementos essenciais quer de suas nulidades.

No sentido de afastar qualquer aplicação ao caso em concreto, destaco que o negócio jurídico é todo ato decorrente de uma vontade auto regulada, onde uma ou mais pessoas se obrigam a efetuar determinada prestação jurídica colimando a consecução de determinado objetivo. Como em todo ato jurídico, os efeitos do negócio jurídico são previamente instituídos pelas normas de direito, porém, os meios para a realização destes efeitos estão sujeitos à livre negociação das partes interessadas, que



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 10840.002645/2005-61

Acórdão nº : 106-15.969

estabelecem as cláusulas negociais de acordo com suas conveniências, claro que sem ultrajar os limites legais.

O exemplo de negócio jurídico mais comum é o contrato, apesar de existirem outros tipos de atos negociais, como o testamento, etc.

E, ainda, em relação ao pedido de nulidade do auto de infração, verifica-se que a autoridade lançadora procedeu de forma correta ao efetuar o lançamento, vindo a perquirir se os serviços efetivamente foram prestados ao declarante ou aos seus dependentes, rejeitando, de pronto, aqueles que não atendem às exigências da legislação vigente, pois, o documento por si só não autoriza a dedução.

Não se trata de presunções, como entendeu o recorrente, pois, estão devidamente evidenciados os inúmeros procedimentos fiscais adotados na busca da verdade material.

Portanto, não há que se falar em nulidade do lançamento, porquanto todos os requisitos previstos no art. 10, do Decreto nº 70.235, de 1972, que regula o processo administrativo fiscal, foram observados quando da lavratura do auto de infração.

E, que a ação fiscal se revestiu de todas as formalidades exigidas no art. 10, do Decreto nº 70.235, de 1972, a seguir transcrito:

Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterá obrigatoriamente:

I - a qualificação do autuado;

II - o local, a data e a hora da lavratura;

III - a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;

VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

Ainda, ressalto que o art. 59, do Decreto nº 70.235, de 1972 especifica como hipóteses de nulidade, os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 10840.002645/2005-61
Acórdão nº : 106-15.969

despachos e decisões proferidas por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa, às quais não se aplicam ao presente procedimento fiscal.

Assim, concluo asseverando que houve o regular lançamento, por meio do qual o servidor competente qualificou o sujeito passivo, descreveu os fatos, apontou as disposições legais infringidas e a penalidade aplicável e, determinou a exigência com a respectiva intimação para cumprí-la ou impugná-la no prazo legal, haja vista que o ilícito fiscal há de ser apenado onde quer que se detecte a sua ocorrência (art. 10 do Decreto nº 70.235, de 1972, e alterações posteriores).

Desta forma, rejeito as preliminares argüidas pelo recorrente.

A seguir, passo a analisar as questões de mérito.

1. Deduções com dependentes

Na verdade, trata-se de deduções pleiteadas pelo contribuinte a este título referente à sua mãe, Senhora Jamili Saad Berto, nos anos-calendário de 2002 e 2003.

Por ser oportuno, ressalto que a genitora do recorrente apresentou para os referidos anos-calendário as declarações de ajuste anual simplificado, conforme consta às fls. 68-71.

Assim, além de outros fundamentos, é indevida a dedução da base de cálculo do imposto relativa a qualquer pessoa como dependente, quando esta apresenta *Declaração de Ajuste Anual em separado, como é o caso em concreto*.

E, como já destacou a Relatora do r. acórdão, cabe destacar o previsto no art. 38, § 8º da Instrução Normativa SRF nº 15, de 2001, de que os rendimentos tributáveis recebidos pelos dependentes devem ser somados aos rendimentos do contribuinte para efeito de tributação na declaração, fato não constatado no presente caso.

E, por último, destaco que não procede o argumento do recorrente sobre a aplicação do art. 1696 do Código Civil, pois, este versa apenas sobre matéria relativa ao Direito de Família, especificamente Dos Alimentos.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 10840.002645/2005-61
Acórdão nº : 106-15.969

Portanto, é de se manter a glosa efetuada com dependente para os anos-calendário de 2002 e 2003.

2. Deduções de despesas com saúde

A condição de dedutibilidade de despesas com a saúde, para fins de apuração da base de cálculo do imposto sobre a renda na Declaração de Ajuste Anual decorre da previsão da Lei nº 9.250, de 1995, *in verbis*:

Art. 8º A base de cálculo do imposto devido no ano-calendário será a diferença entre as somas:

I - de todos os rendimentos percebidos durante o ano-calendário, exceto os isentos, os não-tributáveis, os tributáveis exclusivamente na fonte e os sujeitos à tributação definitiva;

II - das deduções relativas:

a) aos pagamentos efetuados, no ano-calendário, a médicos, dentistas, psicólogos, fisioterapeutas, fonoaudiólogos, terapeutas ocupacionais e hospitais, bem como as despesas com exames laboratoriais, serviços radiológicos, aparelhos ortopédicos e próteses ortopédicas e dentárias;

(...)

§ 2º O disposto na alínea 'a' do inciso II:

(...)

II - restringe-se aos pagamentos efetuados pelo contribuinte, relativos ao próprio tratamento e ao de seus dependentes;

III - limita-se a pagamentos especificados e comprovados, com indicação do nome, endereço e número de inscrição no Cadastro de Pessoas Físicas - CPF ou no Cadastro Geral de Contribuintes - CGC de quem os recebeu, podendo, na falta de documentação, ser feita indicação do cheque nominativo pelo qual foi efetuado o pagamento;(destaque posto)

Nos termos da legislação acima transcrita conclui-se que são dedutíveis dos rendimentos tributáveis as despesas realizadas com saúde em atendimentos próprios do contribuinte ou de seus dependentes.

De plano, verifica-se que as deduções pleiteadas pelo contribuinte a título de despesas com saúde, foram realizadas com pessoas que não constam no rol de seus dependentes – Michele Beraldo Berto e, pelos fundamentos já anteriormente



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 10840.002645/2005-61
Acórdão nº : 106-15.969

apresentados, não poderia constar como dependente em suas declarações de ajuste anual, a Senhora Jamili Saad Berto.

Desta forma, tal situação já bastaria para não poder o recorrente fazer jus às deduções pleiteadas, pois, fere o contido no art. 8º, § 2º, inciso II, da Lei nº 9.250, de 1995, acima transcrito.

Ainda, acrescento que no tocante as despesas médicas com a filha Michele, ratifico o entendimento das autoridades julgadoras de Primeira Instância, uma vez que a legislação tributária não permite deduzir como despesas com saúde os gastos realizados com medicamentos, é o que se extrai da Ata da Audiência de tentativa de Conciliação constante nos presentes autos (fl. 107).

E, por último, analiso a glosa do valor referente ao recibo supostamente emitido pela profissional Márcia Cristina de Araújo, CPF nº 107.877.748-98, no valor de R\$13.800,00, declarado no ano-calendário de 2002.

A comprovação do pagamento deve ser feita por documento em que esteja especificada a prestação do serviço, com indicação do nome, endereço e número de inscrição no Cadastro de Pessoas Físicas - CPF ou no Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica - CNPJ de quem os recebeu, podendo, na falta de documentação, ser feita indicação do cheque nominativo pelo qual foi efetuado o pagamento.

Há de se lembrar que, em sede tributária, o contribuinte encontra-se obrigado a manter a disposição do Fisco, pelo prazo decadencial, todos os documentos que embasam sua declaração.

O Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 - RIR/99 assim dispõe:

Art. 73. *Todas as deduções estão sujeitas a comprovação ou justificação, a juízo da autoridade lançadora (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 11, § 3º).*

§ 1º *Se forem pleiteadas deduções exageradas em relação aos rendimentos declarados, ou se tais deduções não forem cabíveis, poderão ser glosadas sem a audiência do contribuinte (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 11, § 4º).*

(...)



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 10840.002645/2005-61
Acórdão nº : 106-15.969

Art. 797. *É dispensada a juntada, à declaração de rendimentos, de comprovantes de deduções e outros valores pagos, obrigando-se, todavia, os contribuintes a manter em boa guarda os aludidos documentos, que poderão ser exigidos pelas autoridades lançadoras, quando estas julgarem necessário (Decreto-Lei nº 352, de 17 de junho de 1968, art. 4º).*

(...)

Art. 835. *As declarações de rendimentos estarão sujeitas a revisão das repartições lançadoras, que exigirão os comprovantes necessários (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 74).*

Não consigo visualizar neste dispositivo nenhuma presunção, como entendeu o recorrente. A regra legal simplesmente exige que as despesas com saúde pleiteadas pelo contribuinte estejam relacionadas com seu próprio tratamento ou de seus dependentes e, que os pagamentos sejam efetivamente comprovados.

Conforme se depreende dos dispositivos acima, cabe ao contribuinte a prova de que faz jus à dedução pleiteada na declaração.

Em princípio, se admite como prova idônea de pagamentos, os recibos fornecidos por profissional competente, legalmente habilitado.

Entretanto, existindo dúvida quanto à idoneidade do documento por parte do Fisco, pode este solicitar provas não só da efetividade do pagamento, mediante cópia de cheques nominativos, mas também da efetividade dos serviços prestados pelos profissionais, o que não logrou provar o contribuinte.

Como descrito no próprio Auto de Infração (fl. 08-09), no processo nº 110840.001259/2005-52 foi homologada a Súmula de Documentação Tributariamente Ineficaz contra os recibos emitidos pela profissional Márcia Cristina Araújo, CPF nº 107.877.748-98, a partir de 01/01/1999 a 31/12/2002, tendo-se emitido o Ato Declaratório Executivo nº 36, de 2005, publicado no DOU em 18/05/2005, no qual se concluiu que todos os recibos emitidos pela referido profissional no período referido, são inidôneos, não podendo tais documentos ser aceitos para efeito de dedução do imposto calculado na Declaração de Ajuste Anual.

Neste momento, torna-se oportuno tecer algumas considerações acerca do procedimento administrativo que culmina com a elaboração da Súmula Administrativa



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 10840.002645/2005-61

Acórdão nº : 106-15.969

de Documentação Tributariamente Ineficaz que, no caso fora elaborada antes da lavratura do Auto de Infração.

Há ocasiões em que a Administração Tributária se depara com reiteradas infrações de mesma natureza, cometidas por um mesmo sujeito passivo. Nessas situações, apura-se a repetida infringência de um mesmo dispositivo legal por um mesmo sujeito passivo, utilizando a Administração Tributária de um único procedimento investigatório, por meio do qual caracteriza a prática reiterada do ilícito tributário cometido.

Desta forma, a Súmula mostra-se de grande valia, sem a qual, haveria o Fisco de repetir toda a investigação em cada procedimento fiscal, influenciado pelo ilícito tributário do sujeito passivo sumulado, mesmo que de antemão, a autoridade fazendária já pudesse antever o deslinde da investigação. Contraproducente seria, portanto, repetir-se caso a caso todo um procedimento, muitas vezes longo e penoso, para que se conclua algo já presumível *ab initio*.

Assim, o principal objetivo da Súmula é evitar a repetição de investigações cujos resultados já se conhecem, haja vista a reiterada conduta ilícita de um determinado sujeito passivo.

Cabe destacar que a lei pode determinar a quem caiba a incumbência de provar determinado fato. É o que ocorre, por exemplo, no caso das deduções. O art. 11, § 3º do Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, estabeleceu expressamente que o contribuinte pode ser instado a comprová-las ou justificá-las, deslocando para ele o ônus probatório. Tal dispositivo está em sintonia com o princípio de que o ônus da prova cabe a quem o alega.

O art. 333 do Código de Processo Civil prevê que o ônus da prova incumbe: I – ao autor, quanto ao fato constitutivo do seu direito; II – ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.

Nesse sentido, Antônio da Silva Cabral *in* Processo Administrativo Fiscal, sustenta, p. 302, que: *a) a autoridade lançadora deve provar ter o sujeito passivo omitido rendimentos; b) cabe ao sujeito passivo provar abatimentos, deduções e isenções.*



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 10840.002645/2005-61
Acórdão nº : 106-15.969

Salienta-se que, ante ao valor das deduções pleiteadas, cabe ao Fisco, por imposição legal, tomar as cautelas necessárias para preservar o interesse público implícito na defesa da correta apuração do tributo, que se infere da interpretação do art. 11, § 4º, do Decreto-Lei nº 5.844, de 1943.

A inversão legal do ônus da prova, do Fisco para o contribuinte, transfere para o sujeito passivo o ônus de comprovação e justificação das deduções e, não o fazendo, deve assumir as conseqüências legais, ou seja, o não cabimento das deduções, por falta de comprovação e justificação. Também importa dizer que o ônus de provar implica trazer elementos que não deixem nenhuma dúvida quanto ao fato questionado.

Não cabe ao Fisco, neste caso, obter provas da inidoneidade dos recibos, mas, sim, ao sujeito passivo apresentar elementos que dirimam quaisquer dúvidas que parem sobre o documento.

Diante de evidências da não realização das despesas glosadas, cabe ao sujeito passivo o ônus de fazer a respectiva contra-prova. Nesse sentido, cumpre registrar que, em defesa do interesse público, é entendimento desta Turma de Julgamento que, para gozar das deduções com despesas de saúde, não basta ao contribuinte disponibilizar de simples recibos ou declarações. Havendo questionamento da autoridade fiscal, torna-se necessária a comprovação da efetiva prestação do serviço e do pagamento correspondente.

Por último, acrescento que a qualificação da infração está perfeitamente comprovada nos autos, admitindo-se a majoração da penalidade (multa de 150%), visto que o contribuinte utilizou-se de recibos inidôneos para beneficiar-se com a redução do imposto.

Em relação à aplicação da multa de ofício à alíquota de 150% (cento e cinquenta por cento), esta foi fundamentada no art. 44, inciso II da Lei nº 9.430, de 1996, abaixo transcrito:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:

D



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 10840.002645/2005-61

Acórdão nº : 106-15.969

I – de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;

II – cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

Como se percebe, para a aplicação da multa de ofício de 150%, é indispensável que fique caracterizado tratar-se de casos de evidente intuito de fraude como definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei n.º4.502/64, a seguir:

Art. 71 – Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II – das condições pessoais do contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação principal ou o crédito tributário correspondente.

Art. 72 – Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido, ou a evitar ou deferir o seu pagamento.

Art. 73 – Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos no art. 71 e 72.

Verifica-se que a fraude se caracteriza em razão de uma ação ou omissão, de uma simulação ou ocultação, e pressupõe sempre a intenção de causar dano à Fazenda Pública, num propósito deliberado de se subtrair, no todo ou em parte, uma obrigação tributária. Ainda assim, mesmo que o conceito de fraude seja amplo, deve sempre estar caracterizada a presença de comportamento intencional de causar dano ao Erário Público, em que a utilização de subterfúgios escamoteie a ocorrência do fato gerador ou retarde o seu conhecimento por parte da autoridade fazendária. Ou seja, o dolo é elemento específico da sonegação, da fraude e do conluio, diferenciando-os da mera falta de pagamento do tributo ou da simples omissão de rendimentos na Declaração de Ajuste Anual.

D



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 10840.002645/2005-61
Acórdão nº : 106-15.969

Dessa forma, o intuito doloso deve estar caracterizado na autuação, sob pena de não restarem evidenciados os ardis característicos da fraude, elementos indispensáveis para ensejar o lançamento da multa qualificada.

Há, nos autos, elementos suficientes para a determinação de atitude dolosa do contribuinte, ao inserir nas declarações de ajuste anual dos anos fiscalizados, despesas médicas que não ocorreram, objetivando, com tal procedimento, diminuir dolosamente o montante do imposto devido.

É legítima, portanto, a aplicação da multa de ofício de 150% (cento e cinquenta por cento), nos termos do art. 44, inciso II, da Lei nº 9.430, de 1996, supra, sobre o imposto lançado em decorrência da glosa da dedução das despesas médicas declaradas como pagas à profissional Márcia Cristina Araújo, no ano-calendário de 2002, no valor de R\$ 13.800,00.

Assim, não cabe qualquer alteração da decisão recorrida, uma vez que a mesma teve com propriedade e observância às normas legais atinentes à matéria e a razão apresentada pelo contribuinte, conseqüentemente deve ser mantido o lançamento, ora combatido.

Do exposto, voto em NEGAR provimento ao recurso.

Sala das Sessões - DF, em 09 de novembro de 2006.


LUIZ ANTONIO DE PAULA